CONCLUSÕES DA ADVOGADA-GERAL CHRISTINE STIX-HACKL

apresentadas em 5 de Fevereiro de 2002 [1]

I — Introdução

1. No caso em apreciação, o VAT and Duties Tribunal, Manchester Tribunal Centre, pede ao Tribunal de Justiça que se pronuncie sobre a interpretação da noção de «subvenções directamente relacionadas com o preço», na acepção do artigo 11.°, A, n.° 1, alínea a), da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (a seguir «Sexta Directiva») [2]. Pretende, em concreto, saber se o pagamento efectuado por um organismo público a uma empresa, relacionado com a prestação de serviços de aconselhamento em matéria de utilização doméstica de energia, está sujeito ao imposto sobre o valor acrescentado.

1 — Língua original: alemão.
2 — JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54.

II — Quadro jurídico

A — *Direito comunitário*

2. O artigo 11.°, A, n.° 1, da Sexta Directiva prevê:

«A matéria colectável é constituída:

a) No caso de entregas de bens e de prestações de serviços... por tudo o que constitui a contrapartida que o fornecedor ou o prestador recebeu ou deve receber em relação a essas operações, do adquirente, do destinatário ou de um terceiro, incluindo as subvenções directamente relacionadas com o preço de tais operações».

B — *Direito nacional*

3. A Energy Action Grants Agency (agência para as medidas de apoio energético, a seguir «EAGA») é o organismo competente para a execução do Home Energy Efficiency Scheme (programa para um consumo eficiente da energia doméstica, a seguir «HEES»). O HEES rege-se pelas Home Energy Efficiency Grants Regulations (regulamento das subvenções ao programa para um consumo eficiente da energia doméstica, a seguir «Regulations») de 1992. Estas vieram substituir as anteriores Regulations de 1990 e foram alteradas pelas Home Energy Efficiency Grants (Amendment) Regulations de 1993, 1994, 1995 e 1996. No entanto, as partes no processo principal pediram, no processo de recurso, que se decidisse nos termos das Regulations, visto que as alterações não são claramente pertinentes para os aspectos em litígio.

4. A section 2(1) das Regulations define a noção de conselho em matéria de energia (Energy Advice) como um «conselho relativo ao isolamento térmico ou ao uso económico e eficiente de aparelhos ou instalações domésticos para iluminação ou aquecimento de compartimentos ou de água» em certas instalações definidas.

5. A Regulation 4 disciplina os pedidos de subvenção. A Regulation 4(2) dispõe:

«O pedido deve ser feito por escrito, assinado pelo requerente ou por uma pessoa especificada ou que corresponda a uma descrição especificada pelo organismo competente dessa área e será feito na forma determinada por esse organismo.»

6. A Regulation 5 indica os trabalhos aos quais pode ser concedida uma subvenção. Estes incluem os «conselhos em matéria de energia».

7. A Regulation 7(1) determina que, quando seja feito um pedido ao instalador da rede da localidade, este deve decidir se o requerente é elegível para a concessão da subvenção. A Regulation 7(3) dispõe:

«Se o instalador da rede considerar que há lugar à concessão da subvenção, deverá

a) enviar o pedido ao organismo competente da área, para decisão e, ao mesmo tempo, certificar, por escrito, ao organismo competente, que efectuou os controlos relativos à elegibilidade para a concessão da subvenção, que podem ser fixados periodicamente por esse organismo; e

b) decidir se, enquanto se aguarda despacho do pedido pelo organismo, está em condições de efectuar os trabalhos, suportando ele próprio os respectivos custos se o organismo competente não conceder a subvenção, sem prejuízo da responsabilidade do requerente tal como prevista na alínea i), *infra*; e

i) se estiver nessas condições, notificar por escrito o requerente de que está em condições de efectuar os trabalhos, partindo do pressuposto de que, a menos que o pedido de subvenção seja indeferido ou a subvenção não seja paga pelo organismo competente da área devido a falsas declarações substanciais, o requerente deverá pagar pelos trabalhos apenas o montante acordado por escrito entre o requerente e o instalador da rede, antes da apresentação do pedido, correspondente à diferença entre o montante total dos trabalhos e o montante da subvenção [...]»

8. A Regulation 7(4) dispõe que, para efeitos desta Regulation, a expressão «falsas declarações substanciais» significa qualquer declaração feita pelo requerente ou em nome deste, em relação a qualquer das matérias referentes à elegibilidade para a subvenção, que seja falsa e se refira a uma questão essencial.

9. A Regulation 9 especifica os montantes máximos da subvenção, que no caso dos conselhos em matéria de energia, são de 10 GBP.

10. A Regulation 10(2) determina que, quando estiverem preenchidas as condições de pagamento da subvenção, o organismo competente da área pagará a subvenção, em momento que ele pode fixar. No caso de terem sido realizados trabalhos pelo instalador da rede, a subvenção é paga a este último.

11. O formulário adoptado pela EAGA ao abrigo da Regulation 4 intitula-se «Formulário de pedido de subvenção nos termos do Home Energy Efficiency Scheme»; anexos ao formulário encontram-se «notas de esclarecimento» e «acordo».

O acordo dispõe:

«No presente acordo, 'V. Ex.ª' significa a pessoa que pede a subvenção e 'o contratante' (contractor) designa o instalador da rede. V. Ex.ª e o contratante acordam no seguinte:

1. O contratante realizará os trabalhos pelo preço indicado na secção 3 da página de rosto.

a) O contratante tem direito ao seguinte:

— Ao pagamento, se houver lugar, que V. Ex.ª lhe deve fazer, conforme a secção 3 da página de rosto. Contudo, V. Ex.ª apenas deve pagar esse montante quando os trabalhos estiverem completos segundo aquilo que V. Ex.ª podia razoavelmente esperar.

— À subvenção pagável nos termos das Home Energy Efficiency Grants Regulations, quando a EAGA Ltd pagar a subvenção ao contratante.

b) Se o contratante realizar os trabalhos e a EAGA Ltd não aprovar a concessão da subvenção ou se não pagar a subvenção em virtude de falsas declarações substanciais, V. Ex.ª terá de pagar ao contratante o custo total dos trabalhos (quando os trabalhos estiverem completos segundo aquilo que V. Ex.ª podia razoavelmente esperar).

3. O contratante deve completar os trabalhos e praticar todos os actos com eles relacionados de acordo com as Regulations.»

III — Matéria de facto e tramitação processual

12. A Keeping Newcastle Warm (a seguir «KNW») é uma sociedade de responsabilidade limitada, registada no Reino Unido para efeitos de imposto sobre o valor acrescentado, cuja principal actividade inclui a promoção do uso eficiente da energia em geral e, em especial, pelas pessoas com baixos rendimentos, bem como a realização dos trabalhos adequados, a promoção e a disponibilização de conselhos e de formação relacionados com a eficiência energética. Segundo a própria afirma, é uma «organização sem fim lucrativo».

13. A KNW foi designada instalador de rede de uma área que incluía Tyne and Wear, Northumberland, Cumbria e algumas regiões fronteiriças com a Escócia. Nessas áreas, celebrou com os residentes contratos relativos ao aconselhamento em matéria de energia, pelos quais recebeu da EAGA a subvenção correspondente, no valor de 10 GBP.

14. O processo principal tem por objecto um litígio entre a KNW e o Commissioner of Customs and Excise no VAT and Duties Tribunal, Manchester Tribunal Centre, relativo ao direito à restituição do imposto sobre o valor acrescentado alegadamente pago em excesso pela KNW no período

entre 1 de Abril de 1991 e 31 de Agosto de 1996, no total de 939 492,01 GBP.

15. A KNW interpôs recurso da decisão do VAT and Duties Tribunal na High Court of Justice, alegando que as 10 GBP que recebeu da EAGA por cada serviço de aconselhamento prestado são reconhecidamente parte da contrapartida na acepção da jurisprudência Tolsma [3].

16. A KNW chama a atenção para a parte final do artigo 11.°, A, 1, da Sexta Directiva, onde se afirma: «incluindo as subvenções directamente relacionadas com o preço de tais operações». Alega que estes termos apenas fazem sentido se, na sua falta, todas as subvenções estivessem excluídas da matéria colectável. Afirma que estes termos têm por finalidade alargar o âmbito de aplicação do artigo 11.°, A, 1, da Sexta Directiva; na sua falta, as subvenções estariam excluídas da matéria colectável. Em apoio desta asserção, alega que todas as subvenções directamente ligadas ao preço de tais fornecimentos são pagamentos feitos em contrapartida dos fornecimentos e fazem normalmente parte da contrapartida. Resumindo, estes termos seriam inúteis se, na sua falta, as subvenções fossem incluídas na matéria colectável.

3 — Acórdão de 3 de Março de 1994, Tolsma (C-16/93, Colect., p. I-743, n.° 14).

17. O Commissioner of Customs and Excise alegou, no processo no VAT and Duties Tribunal, que a subvenção apenas era paga no caso de o contratante elegível (aqui a KNW) e o seu cliente terem celebrado um contrato na forma prescrita pela regulation 8(2) das Regulations de 1992. Embora o pagamento pudesse ser feito directamente ao instalador da rede, de acordo com a regulation 10(2), teria sempre que haver um contrato entre o instalador da rede e o residente, sendo a subvenção paga em benefício deste. As subvenções fazem parte da contrapartida e, por conseguinte, da matéria colectável.

18. Por decisão do juiz competente da High Court, o VAT and Duties Tribunal, Manchester Centre, submeteu ao Tribunal de Justiça, por despacho de 8 de Setembro de 2000, as seguintes questões prejudiciais.

IV — Questões prejudiciais

19. São estas as questões prejudiciais:

«1) Um pagamento feito à recorrente pela Energy Action Grants Agency, que o recebe devido a conselhos em matéria de energia dados a um residente elegível, constitui uma subvenção na acep-

ção desse termo usado no artigo 11.°, A, 1, a), da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho?

2) Se a resposta à questão 1 for afirmativa, está esse pagamento directamente ligado ao preço do fornecimento do conselho sobre energia, de modo a fazer parte da matéria colectável devido à parte final do artigo 11.°, A, 1, a)?

3) Se a resposta à questão 2 for negativa, faz esse pagamento, apesar de tudo, parte da matéria colectável, por constituir contrapartida (ou parte da contrapartida) de um fornecimento?»

V — Argumentos das partes

20. Na opinião da KNW, por «subvenção» deve entender-se, segundo o sentido habitual e de acordo com a jurisprudência do Tribunal de Justiça no processo De gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/Alta Autoridade, «uma prestação em dinheiro ou em espécie concedida para apoiar uma empresa, que não constitua pagamento dos bens ou serviços» [4]. O auxílio no valor de 10 GBP é uma subvenção deste tipo. A KNW alega que uma subvenção apenas pode consistir numa contrapartida, na acepção do artigo 11.°, A, n.° 1, alínea a), da Sexta Directiva, quando estiver directamente relacionada com o preço da operação.

21. No presente caso, falta esta relação directa. Em sua opinião, se se considerar que a quantia que a KNW cobraria pelo aconselhamento em matéria de energia corresponde ao preço, tendo em conta, por um lado, o limite de 10 GBP e, por outro, que este aconselhamento não pode indiscutivelmente ser prestado a um preço mais baixo, o montante referido corresponderia sempre ao referido limite, razão pela qual não se pode falar em relação directa. Em contrapartida, se se considerarem os custos reais para o utilizador, uma vez que este não suporta nenhum custo, pode-se concluir que o auxílio é uma subvenção de taxa fixa aos custos de exploração da KNW, não estando em relação directa com o preço.

22. No entender da KNW, o artigo 11.°, A, n.° 1, alínea a), da Sexta Directiva, segundo o qual a subvenção directamente relacionada com o preço das operações deve também ser considerada como contrapartida, tem por objectivo separar as subvenções segundo o modo de cálculo do seu montante — e não em função da existência ou não de um nexo directo entre a subvenção e o fornecimento — de modo a eventualmente excluí-las do âmbito de aplicação do imposto sobre o valor acrescentado. Salvo disposição expressa em

4 — Acórdão de 23 de Fevereiro de 1961 (30/59, Colect. 1954-1961, p. 551).

sentido contrário, as subvenções não estão, em geral, sujeitas a imposto sobre o valor acrescentado. Esta interpretação é confirmada pelo artigo 19.° da Sexta Directiva, que regula o cálculo do *pro rata* da dedução.

23. Os critérios para a inclusão de uma subvenção numa «contrapartida» são, por isso, mais estritos do que os critérios de determinação da contrapartida. Como tal, o que é decisivo não é o catálogo de critérios desenvolvido pelo Tribunal de Justiça no processo Tolsma, mas antes o artigo 11.°, A, n.° 1, alínea a), da Sexta Directiva.

24. Para o *Governo do Reino Unido*, tudo depende, pelo contrário, de saber se este auxílio, segundo os princípios do imposto sobre o valor acrescentado, como decorre da jurisprudência pertinente do Tribunal de Justiça [5], deve ser considerado uma «contrapartida», sem ser necessário ter em conta se o auxílio foi concedido sob a forma de subvenção. O auxílio ao aconselhamento em matéria de energia preenche os critérios estabelecidos pelo Tribunal de Justiça para efeito da determinação da existência e do valor de uma contrapartida. O Governo do Reino Unido refere, entre outros, que existe uma relação directa entre as subvenções e os serviços prestados pela KNW.

5 — Acórdãos de 5 de Fevereiro de 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (154/80, Recueil, p. 445), de 8 de Março de 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, Colect., p. 1443), de 23 de Novembro de 1988, Naturally Yours Cosmetics (230/87, Colect., p. 6365), de 3 de Março de 1994, Tolsma (C-16/93, referido na nota 3), e de 2 de Junho de 1994, Empire Stores (C-33/93, Colect., p. I-2329).

25. O Governo do Reino Unido declara, além disso, que o imposto sobre o valor acrescentado tem, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, um âmbito de aplicação mais vasto e que à noção de «contrapartida» deve ser dado um significado tão amplo quanto possível, a fim de garantir o respeito do princípio da neutralidade fiscal. Neste contexto, a passagem «incluindo as subvenções directamente relacionadas com o preço de tais operações» do artigo 11.°, A, n.° 1, alínea a), deve apenas ser vista como uma clarificação. A última frase desta disposição é a confirmação de que a origem da contrapartida não tem qualquer relevância. Os elementos históricos e os trabalhos preparatórios confirmam esta interpretação.

26. Na opinião do Governo do Reino Unido, a aplicabilidade do artigo 11.°, A, n.° 1, alínea a), da Sexta Directiva às subvenções, não depende, por isso, da existência de uma relação directa entre estas e o preço. Pode-se conceber uma subvenção que não esteja, com efeito, directamente relacionada com o preço do fornecimento, mas antes com o próprio fornecimento, sendo, por conseguinte, uma contrapartida, para efeitos de imposto sobre o valor acrescentado.

27. Além disso, o Governo do Reino Unido considera errada a tese da KNW, segundo a qual as subvenções estão, em princípio, excluídas do âmbito de aplicação do imposto sobre o valor acrescentado, e que, na verdade, este apenas foi alargado às

subvenções pela parte final da disposição em causa. Esta tese, tendo em conta o princípio de que, por norma, tudo o que o prestador de um serviço recebe constitui o valor da contrapartida, não tem lógica.

28. Em último lugar, o Governo do Reino Unido chama a atenção para o facto de o aconselhamento em matéria de energia não ser gratuito. De resto, caso não seja concedida qualquer subvenção, deve ser pago um preço. Nesse caso, o respectivo montante está, na totalidade, sujeito a tributação. Saber se existe uma relação directa entre a subvenção e o preço é uma questão de facto que deve ser resolvida pelos órgãos jurisdicionais nacionais, que estão em melhor posição para o fazer.

29. Na fase oral, o Governo do Reino Unido, invocando o processo Office des produits wallons [6], defendeu que, no caso em apreço, a subvenção está directamente relacionada com o preço, na acepção do artigo 11.°, A, n.° 1, alínea a), da Sexta Directiva.

30. A *Comissão* sustenta que a referência do artigo 11.°, A, n.° 1, alínea a), da Sexta Directiva, a subvenções serve para esclarecer que a noção de contrapartida prestada por um terceiro também inclui as subvenções que estejam em relação directa com o preço. A regra de que o pagamento efectuado por um terceiro, incluindo os organismos públicos, pela prestação de um bem ou serviço, constitui uma parte da matéria colectável, não é, porém, válida para as subvenções gerais, como as subvenções aos custos correntes de exploração. A Comissão remete, a este respeito, para o acórdão do Tribunal de Justiça nos processos Mohr [7] e Landboden-Agrardienste [8].

31. Independentemente de saber se se considera o aconselhamento em matéria de energia como uma prestação de serviços separada ou uma parte de uma prestação de serviços complexa, a subvenção reduz o montante a pagar ou corresponde mesmo a esse montante.

32. Ao contrário da KNW, a Comissão não conclui do facto de se pagar regularmente a quantia de 10 GBP que a subvenção não está directamente relacionada com o preço. A subvenção é precisamente concedida para cobrir os custos do aconselhamento em matéria de energia até ao montante máximo de 10 GBP.

33. Por último, na opinião da Comissão, não está tanto em causa a noção de subvenção mas sobretudo a questão de

6 — Acórdão de 22 de Novembro de 2001 (C-184/00, Colect., p. I-9115, n.° 10).

7 — Acórdão de 29 de Fevereiro de 1996, Mohr (C-215/94, Colect., p. I-959).

8 — Acórdão de 18 de Dezembro de 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, Colect., p. I-7387).

saber se ela constitui uma parte da contrapartida. É o que acontece no presente processo. A KNW presta um serviço, o aconselhamento sobre medidas de poupança de energia, pelo qual recebe uma determinada quantia. Esta quantia faz, por isso, parte da matéria colectável, independentemente de saber se estamos perante uma subvenção, na acepção do artigo 11.°, A, n.° 1, alínea a), uma contrapartida paga a um terceiro pelos serviços prestados ao morador ou, na realidade, uma contrapartida pelos serviços prestados à EAGA e que consiste no aconselhamento em matéria de utilização doméstica de energia.

34. Na fase oral, a Comissão indicou que, no presente caso, estavam preenchidos os critérios estabelecidos pelo Tribunal de Justiça no processo Office des produits wallons para a inclusão de subvenções na matéria colectável.

VI — Apreciação

35. As questões submetidas pelo órgão jurisdicional nacional têm por objecto a interpretação da noção de «subvenções directamente relacionadas com o preço», na acepção do artigo 11.°, A, n.° 1, alínea a), da Sexta Directiva, designadamente, a questão de saber se o pagamento, como o do processo principal, efectuado por um organismo público a uma empresa que presta serviços de aconselhamento em matéria de utilização doméstica de energia, deve ser incluído na matéria colectável. As três questões prejudiciais serão examinadas em conjunto.

36. A título introdutório, há que concordar com a KNW e com o Governo do Reino Unido, quando afirmam que, de modo geral, entende-se por subvenção o pagamento efectuado — normalmente no interesse geral — por uma autoridade pública. A Sexta Directiva não dá, *a priori*, qualquer significado especial a este termo e o Tribunal de Justiça também parece utilizar a noção de «subvenção» no sentido referido [9].

37. De todo o modo, o legislador comunitário, ao mencionar as subvenções no artigo 11.°, A, n.° 1, alínea a), da Sexta Directiva, quis, no essencial, esclarecer que as subvenções podem estar sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado. O que se discute é, como no presente caso, em que medida e em que condições.

38. Nos termos do artigo 2.°, n.° 1, da Sexta Directiva, que define o âmbito de aplicação do imposto sobre o valor acrescentado, estão sujeitas a este imposto «as entregas de bens e as prestações de serviços» efectuadas «a título oneroso». O elemento determinante de uma operação

9 — V., a este respeito, acórdão Landboden-Agrardienste já referido na nota 8, n.° 20.

sujeita a imposto é, assim, a existência de uma entrega à qual se possa atribuir uma contrapartida e vice-versa.

39. Uma subvenção de uma autoridade pública pode revestir diversas formas. Pode, por exemplo, tratar-se de uma subvenção geral destinada a cobrir globalmente os custos de exploração, caso em que, exceptuando a entidade que concede a subvenção e o seu beneficiário, não existe nenhum terceiro afectado como consumidor ou os terceiros apenas indirectamente são afectados. Pode ainda tratar-se de uma subvenção paga por um organismo a um beneficiário para que um terceiro possa beneficiar de uma prestação concreta (a preço mais baixo). De um modo geral, apenas as subvenções deste último tipo podem consubstanciar uma operação tributável, ou seja, as subvenções atribuídas no âmbito de uma relação jurídica triangular.

40. A razão para tal prende-se com o facto de as subvenções de autoridades públicas serem atribuídas no interesse geral, não tendo em vista o consumo de um bem ou serviço pela própria autoridade pública. Para que exista um consumo e, portanto, uma operação tributável, na acepção do artigo 2.° da Sexta Directiva, tem de haver um terceiro beneficiário da prestação.

41. De resto, o Tribunal de Justiça, no acórdão proferido no processo Office des produits wallons declarou que: «Com efeito, o artigo 11.°, A, da Sexta Directiva tem em vista situações em que estão em causa três partes, a saber, a autoridade que concede a subvenção, o organismo que dela beneficia e o comprador do bem ou o destinatário do serviço respectivamente entregue ou prestado pelo organismo subvencionado. Assim, as operações previstas no artigo 11.°, A, da Sexta Directiva não são as realizadas em benefício da autoridade que concede a subvenção» [10].

42. No presente caso, existe uma relação triangular deste tipo entre a Energy Action Grants Agency, autoridade que concede a subvenção ao aconselhamento em matéria de energia, a KNW, organismo que presta o serviço de aconselhamento e beneficia da subvenção, e o morador, beneficiário do serviço prestado pela KNW.

43. As disposições relativas às subvenções, constantes do artigo 11.°, A, n.° 1, alínea a), *in fine*, da Sexta Directiva, têm, assim, por objecto subvenções como a que está em causa no presente processo, em que existe uma relação triangular.

44. Nestes casos, em que não se efectua um fornecimento ou se presta um serviço a

10 — Acórdão Office des produits wallons, já referido na nota 6, n.° 10.

favor do organismo que concedeu a subvenção, a exigência de uma relação directa entre a subvenção e o preço da operação demonstra claramente que a subvenção só pode ser tributada — como previsto, em geral, no artigo 11.°, A, n.° 1, alínea a) — se fizer parte da contrapartida, ou seja, se for especificamente paga ao organismo subvencionado para que este forneça um bem ou preste um serviço determinado [11].

45. Segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, para que um pagamento possa ser considerado contrapartida de um serviço ou do fornecimento de um bem, deve existir um «nexo directo» entre o fornecimento de um bem ou a prestação de um serviço e a sua contrapartida [12].

46. A relação directa exigida pela jurisprudência deve, por conseguinte, também existir entre a subvenção e o fornecimento do bem ou a prestação do serviço [13].

47. No que respeita às subvenções, o Tribunal de Justiça estabeleceu os seguintes critérios que permitem determinar se a subvenção tem uma relação directa com um fornecimento, constituindo, assim, uma contrapartida [14]: o preço do bem ou do serviço deve ser determinado, quanto ao seu princípio, o mais tardar, no momento em que ocorre o facto gerador. Deve igualmente concluir-se que o compromisso de pagar a subvenção assumido por aquele que a concede tem como corolário o direito de a receber reconhecido ao beneficiário quando a operação tributável foi realizada por este. Além disso, o preço do bem ou do serviço deve ser determinável.

48. Como resulta da matéria de facto descrita pelo órgão jurisdicional de reenvio, a KNW presta um serviço de aconselhamento em matéria de utilização doméstica de energia com base num acordo em que está estipulado que este serviço deve ser prestado a um preço determinado («no n.° 3 da página de rosto»). O preço do aconselhamento está, portanto, estabelecido e é determinável.

49. Acresce que a KNW só tem direito à subvenção se se comprometer a prestar o aconselhamento. É o que resulta igualmente do acordo e da Regulation 10.

50. A subvenção deve, por conseguinte, estar em clara relação com a prestação de aconselhamento em matéria de energia; a

11 — Acórdão Office des produits wallons, já referido na nota 6, n.° 12.

12 — V., entre outros, acórdãos Coöperative Aardappelenbewaarplaats, já referido na nota 5, n.° 12, Naturally Yours Cosmetics, já referido na nota 5, n.° 11, e Tolsma já referido na nota 3, n.° 13.

13 — V., a este respeito, o primeiro período do n.° 14 do acórdão no processo Office des produits wallons, já referido na nota 6.

14 — Acórdão Office des produits wallons, já referido na nota 6, n.° 13.

subvenção destina-se ao pagamento da integralidade ou de parte do preço desse serviço, sendo, portanto, paga a título de contrapartida e não, em geral, para cobrir a totalidade dos custos de exploração da KNW [15]. Uma subvenção neste último sentido não seria, na ausência de relação com o fornecimento, uma contrapartida, não podendo, consequentemente, estar sujeita ao imposto sobre o valor acrescentado.

51. O facto de a subvenção ser atribuída por um terceiro não é razão para não a qualificar como contrapartida. Esta situação é comparável com a dos vales de desconto, em que uma parte da contrapartida consiste num vale que o consumidor final apresenta ao retalhista para obter uma redução do preço da mercadoria. Nestes casos, é o terceiro, emitente do vale, que reembolsa ao retalhista, mediante a apresentação do vale, a diferença entre o preço efectivamente pago pelo consumidor final e o preço «normal» sem redução.

52. O Tribunal de Justiça também qualificou como contrapartida este reembolso por um terceiro, que apenas cobre uma parte da contrapartida [16].

53. O facto de a subvenção ao aconselhamento em matéria de energia ascender a um valor máximo de 10 GBP e de apenas cobrir uma parte do custo desse aconselhamento não tem, ao contrário do que alega a KNW, qualquer relevância, uma vez que em nada altera o facto de a subvenção representar a retribuição pelo aconselhamento.

54. Neste âmbito, há que recordar a jurisprudência do Tribunal de Justiça [17] segundo a qual o elemento determinante na apreciação de uma contrapartida não é o seu valor objectivo, mas o seu valor subjectivo.

55. Como a Comissão acertadamente indicou na fase oral, é precisamente nos casos em que o preço consiste na subvenção que existe uma relação directa entre o preço e a subvenção.

56. Importa, por conseguinte, responder ao órgão jurisdicional de reenvio que um pagamento como o que é objecto do processo principal deve ser incluído na matéria colectável, a título de subvenção, na acepção do artigo 11.°, A, n.° 1, alínea a), da Sexta Directiva.

15 — V. acórdão no processo Office des produits wallons, já referido na nota 6, n.° 15.

16 — Acórdão de 24 de Outubro de 1996, Argos Distributors (C-288/94, Colect., p. I-5311, n.° 18).

17 — Acórdão no processo Argos Distributors, já referido na nota 16, n.os 16 e 17, e a jurisprudência aí referida.

VII — Conclusão

57. Pelo exposto, propõe-se ao Tribunal de Justiça que responda do seguinte modo ao conjunto de questões prejudiciais submetidas:

«O pagamento de uma subvenção como a que é objecto do processo principal constitui a contrapartida de uma operação e deve ser incluída na matéria colectável, com vista à determinação do imposto sobre o volume de negócios, nos termos da Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme.»